

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-64-77

УДК 657.47.011.1(045)

JEL M41

Управленческий учет производственных затрат организации: российский опыт

И. П. Ковалева, М. С. Стрижак

Новороссийский филиал Финуниверситета, Новороссийск, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена российским особенностям управленческого учета производственных затрат на средних и малых предприятиях, который, будучи правильно организованным и функционирующим, предоставляет возможность использовать информацию для улучшения показателей организации. Его многовариантность, закрепленная в отечественных стандартах бухгалтерского учета, предполагает применение различных подходов к формированию затрат, в частности нормативного метода, который является **предметом** данного исследования. Исходя из результатов проделанной работы, в качестве оптимизационных мер для материалоемких производств предложено использовать материальные расходы в качестве базы для распределения косвенных затрат и расходов на вспомогательное производство вместо заработной платы основных рабочих. **Методология** базируется на системном и диалектическом подходе, наблюдении, систематизации, анализе, группировке, классификации и обобщении данных; а также на таких инструментах бухгалтерского учета, как калькулирование и двойная запись. Конкретный опыт управленческого учета затрат на примере предприятия по производству тротуарной плитки позволит развить практическую базу наработок по определению этапов калькулирования расходов и особенностей определения затрат основного и вспомогательного производства на основе фактов хозяйственной жизни. **Ключевые слова:** управленческий учет; нормативный метод; фактическая себестоимость; база распределения затрат; материальные затраты; фонд оплаты труда; основное и вспомогательное производство; прямые и косвенные расходы

Для цитирования: Ковалева И.П., Стрижак М.С. Управленческий учет производственных затрат организации: российский опыт. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):64-77. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-64-77

ORIGINAL PAPER

Management Accounting of the Organization's Production Costs: Russian Experience

I. P. Kovaleva, M. S. Strizhak

Financial University, Novorossiysk Branch, Russia

ABSTRACT

The paper discusses the Russian features of management accounting of production costs in medium and small enterprises, which being properly organized and functioning, provide an opportunity to use information the performance improving of the organization. Its multi-variance, enshrined in domestic accounting standards, involves the use of various approaches to the formation of costs, in particular, the normative method, which is the subject of this study. Based on the results of the work, as an optimization measure for material-intensive industries, the authors propose to use material costs as a basis for distributing indirect costs and ones for auxiliary production instead of the major employees' wages. The methodology is based on a systematic and dialectical approach, observation, systematization, analysis, grouping, classification and generalization of data; as well as on such accounting tools as costing and double entry. The specific experience in management cost accounting using the example of an enterprise producing paving tiles will give an opportunity to develop a practical base of works out in determining the stages of costing and the features of the costs specifications of the main and auxiliary production based on the facts of economic life.

Keywords: management accounting; normative method; actual cost; cost distribution base; material costs; wage fund; main and auxiliary production; direct and indirect costs

For citation: Kovaleva I.P., Strizhak M.S. Management accounting of the organization's production costs: Russian experience. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):64-77. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-64-77

ВВЕДЕНИЕ

Формирование фактической себестоимости — сложный многоступенчатый процесс принятия взвешенного управленческого решения, основанного на планировании и прогнозировании, который определяет учетную политику организации [1]. Теоретические концепции учета затрат широко освещены в российских и зарубежных источниках, чего нельзя сказать о практических аспектах этого вопроса, поскольку они определяются отраслевой спецификой функционирования [2]. Не следует забывать, что их развитие, позволяет вносить корректировки и в теоретические наработки. Особенно это актуально с позиции взаимного обмена опытом в области калькулирования расходов и распределения косвенных затрат [3].

Управленческий учет — это система организации, сбора и агрегирования данных для менеджерского звена компании, которая является основным инструментом, характеризующим фактическое положение дел, и позволяет эффективно управлять и координировать ее деятельность [4]. В процессе осуществления хозяйственной деятельности и получении прибыли предприятие несет определенные затраты, которые в обязательном порядке учитываются по различным видам с целью проведения качественного анализа. Последний позволяет принять важные и правильные управленческие решения для оптимизации производства, реализации, содержания подразделения менеджмента и т.д. [5].

В ходе работы была изучена внутренняя бухгалтерская (финансовая и управленческая) отчетность ООО «Выбор-С» за 2021 г., а также информация нефинансового характера. В качестве дополни-

тельных источников информации рассматривались и обобщались труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов [1–6].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Учет затрат на производство тротуарных плит в организации ведется нормативным методом, при котором по действующим стандартам составляется предварительная калькуляция статей затрат готовой продукции и учитываются отклонения [7]. ООО «Выбор-С» производит тротуарную плитку методом полусухого вибропрессования при помощи автоматизированной немецкой линии HESS, основные технические характеристики которой приведены в *табл. 1*.

Особенности управленческого учета в ней будут рассмотрены на примере производства двух видов продукции: 2.П.6 и 2.П.4. Идентификаторы представляют собой буквенно-цифровые группы, разделенные точками: первая цифра обозначает порядковый номер типоразмера, определяемый организацией самостоятельно; буква указывает на тип плитки (прямоугольная и др.); цифра в конце характеризует ее толщину в сантиметрах. Тротуарная плитка марки 2.П.6 имеет размеры 200×100×62 мм и массу 2,8 кг; 2.П.4 — соответственно 200×100×42 мм и 1,8 кг.

На первом этапе осуществляется калькулирование всех прямых затрат. При этом к первому их виду относят расходы, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов, социальные отчисления, износ основных фондов, используемых для производства. Полученные суммы дебетуются по счету 20 «Основное производство» [8].

Таблица 1 / Table 1

Технические характеристики линии HESS для производства тротуарных плит /
Technical characteristics of the HESS line for the paving tiles production

| Технические характеристики / Technical specifications | |
|---|--|
| Установленная мощность, кВт / Installed power, kW | 40 |
| Производительность / Efficiency | |
| Наименование изделия / Product name | В одну смену (11 часов) / One shift (11 hours) |
| Тротуарная плитка / Paving tiles | 1600 м ² / 1600 m ² |
| Камень бетонный бортовой / Side concrete stone | 4000 м / 4000 m |
| Строительный блок / Building block | 2000 шт. / 2000 pcs. |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 2 / Table 2

Количество сырья для 1 м² тротуарной плитки / The amount of raw materials for 1 m² of paving tiles

| Марка тротуарной плитки / Brand of paving tiles | Цемент, т / Cement, ton | Песок, т / Sand, ton | Пластификатор, л / Plasticizer, liter | Вода, л / Water, liter |
|---|-------------------------|----------------------|---------------------------------------|------------------------|
| 2.П.6 | 40 | 110 | 2,2 | 11,5 |
| 2.П.4 | 30 | 79 | 2 | 9,5 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 3 / Table 3

Материальные затраты основного производства, руб. / Material costs of the main production, rubles

| Материальные затраты единицы продукции в основном производстве 2.П.6 / Material costs of a production unit in the main production 2.P.6 | | | | |
|---|---|--|------------------|----------------------------|
| Статьи затрат / Cost items | Единица измерения / Unit of measurement | Объем, м ² / Volume, m ² | Стоимость / Cost | Сумма, руб. / Amount, rub. |
| Сырье и основные материалы / Raw and basic materials | Руб. / Rub. | | | 185,6 |
| Цемент М-400Д0 / Cement М-400D 0 | Т / Ton | 0,04 | 3683 | 147,32 |
| Песок Мкр2,5 / Sand Mkr2.5 | Т / Ton | 0,11 | 340 | 37,4 |
| Вода / Water | Л / Liter | 0,0115 | 65 | 0,7575 |
| Пластификатор / Plasticizer | Л / Liter | 0,0022 | 38 | 0,0836 |
| Материальные затраты единицы продукции в основном производстве 2.П.4 / Material costs of a unit of production in the main production 2.P.4 | | | | |
| Сырье и основные материалы / Raw materials and basic materials | Руб. / Rub. | | | 138,04 |
| Цемент М-400Д0 / Cement М-400D0 | Т / Ton | 0,03 | 3683 | 110,49 |
| Песок Мкр2,5 / Sand Mkr2.5 | Т / Ton | 0,079 | 340 | 26,86 |
| Вода / Water | Л / Liter | 0,0095 | 65 | 0,6175 |
| Пластификатор / Plasticizer | Л / Liter | 0,002 | 38 | 0,076 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 4 / Table 4

Расчет фонда оплаты труда при производстве тротуарных плит, руб. /

Calculation of the wage fund for the paving tiles production, rubles

| Вид продукции / Product type | Количество смен, шт. / Number of shifts, pcs. | Количество работников, чел. / Number of employees, people | Количество чел. / час. / Number of people/hours | Часовая ставка / Hourly rate | ФОТ / Wage fund | Страховые отчисления / Insurance deductions |
|------------------------------|---|---|---|------------------------------|-----------------|---|
| Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6 | 15 | 8 | 1440 | 106,67 | 153 604 | 46 081,2 |
| Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4 | 15 | 8 | 1440 | 106,67 | 153 604 | 46 081,2 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 5 / Table 5

Расчет амортизации основных средств при производстве тротуарных плит, руб. /
Calculation of depreciation charges of fixed assets in the paving tiles production, rubles

| Наименование / Name | К-во шт. / Number of pcs. | Стоимость / Cost | Сумма, руб. / Amount, rub. | Амортизация / Depreciation | | | | |
|--|---------------------------------|---------------------|-------------------------------|----------------------------|------------------|---|-------------------------------|------------------|
| | | | | Норма, % / Standard, % | | СПИ, лет / Useful life, years | Сумма, руб. / Amount, rub. | |
| | | | | Год / Year | Месяц / Month | | Год / Year | Месяц / Month |
| Линия HESS / HESS line | 1 | 4 000 000 | 4 000 000 | 10 | 0,83 | 10 | 4 000 00 | 33 333 |
| Формы / Forms | 420 | 48 300 | 48 300 | 10 | 0,83 | 10 | 4 830 | 402 |
| Производственное помещение / Production room | 1 | 1 100 000 | 1 100 000 | 5 | 0,42 | 20 | 55 000 | 4583 |
| Итого / Total | | | | | | | | 38 318 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 6 / Table 6

Затраты на материальные ресурсы по содержанию автомобиля руб. /
Material costs for the maintenance of the car, rub.

| Марка автомобиля / Car brand | Норма расхода на 100 км / Consumption rate per 100 km | | Стоимость за литр (без НДС) / Cost per liter (without VAT) | Пробег в месяц, км / Mileage per month, km | Количество расхода, л / Amount of consumption, liter | Сумма, руб. / Amount, rub. |
|--|--|-----|---|---|--|-------------------------------|
| Европлатформа ГАЗель "Next" / Europlatform GAZelle "Next" | Дизельное топливо, л / Diesel fuel, liter | 8,5 | 35,91 | 1368 | 116,28 | 4175 |
| | Моторное Масло, л / Motor oil, liter | 0,6 | 300 | 1368 | 8 | 2400 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Для выпуска плитки размерами 200×100×60 и 200×100×42 необходимы цемент, песок, пластификатор и вода. При приготовлении смеси применяют цемент марки М-400Д0 и песок марки Мкр2,5 ценой соответственно 3683 и 340 руб./т. В табл. 2 представлено количество сырья, необходимое для производства 1 м² тротуарной плитки.

Из табл. 3 следует, что затраты на материалы, необходимые для производства 1 м² тротуарной плитки марки 2.П.6, составляют 185,6 руб., а для 2.П.4–138,04 руб. Организация производит в месяц 5000 м² продукции каждой марки, суммарные материальные затраты при этом составляют: по плитке 2.П.6: 185,6×5000 = 928 000 тыс. руб., по 2.П.4–690 200 тыс. руб.

В производстве двух видов плитки задействованы 16 рабочих, продолжительность одной смены — 11 часов, режим работы — 2 рабочих дня, 2 выходных. Их средняя почасовая ставка составляет 106,67 руб. Расходы на оплату труда распределяются между продукцией равномерным способом, широко используемым в российской практике (в том числе в молочной промышленности при использовании нормативного метода учета затрат) [9]. Расчет трудовых расходов по каждой марке продукции демонстрируется в табл. 4.

Для выпуска данной продукции используется оборудование (автоматизированная линия, формы для заливки) и производственное помещение. Цена автоматизированной линии равна 4 000 000 руб., одной формы для заливки — 115 руб.

Таблица 7 / Table 7

Амортизационные отчисления по транспортному средству, руб. / Vehicle depreciation charge, rubles

| Наименование / Name | Кол-во шт. / Number of pcs. | Сумма, руб. / Amount, rub. | Амортизация / Depreciation | | | | |
|---|-----------------------------|----------------------------|----------------------------|---------------|-------------------------------|----------------------------|---------------|
| | | | Норма, % / Standard, % | | СПИ, лет / Useful life, years | Сумма, руб. / Amount, rub. | |
| | | | Год / Year | Месяц / Month | | Год / Year | Месяц / Month |
| Европлатформа ГАЗель "Next" / Europlatform GAZelle "Next" | 1 | 1 414 000 | 12,5 | 1,04 | 8 | 176 750 | 14 729 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 8 / Table 8

Амортизационные отчисления по офисному помещению и инвентарю аппарата управления, руб. / Depreciation deductions for office premises and inventory of the management apparatus, rubles

| Наименование / Name | Кол-во шт. / Number of pcs. | Сумма, руб. / Amount, rub. | Амортизация / Depreciation | | | | |
|--|-----------------------------|----------------------------|----------------------------|---------------|-------------------------------|----------------------------|---------------|
| | | | Норма, % / Standard, % | | СПИ, лет / Useful life, years | Сумма, руб. / Amount, rub. | |
| | | | Год / Year | Месяц / Month | | Год / Year | Месяц / Month |
| Офис / Office | 1 | 1 350 000 | 5 | 0,42 | 20 | 67 500 | 5 625 |
| Инвентарь аппарата управления / Inventory of the control apparatus | 1 | 112 490 | 20 | 1,67 | 5 | 22 498 | 1 874 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 9 / Table 9

Расходы вспомогательного производства при производстве тротуарной плитки, руб. / Write-off of auxiliary production costs in the paving tiles production, rubles

| Объект калькулирования / Calculation object | Заработная плата основных рабочих / Wages of the main employees | | Затраты вспомогательного производства / Auxiliary production costs |
|---|---|---------------------------------------|--|
| | Сумма, руб. / Amount, rub. | Удельный вес, % / Specific gravity, % | |
| Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6 | 153 604 | 50 | 59 218,5 |
| Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4 | 153 604 | 50 | 59 218,5 |
| Всего затрат / Total | 307 208 | 100 | 118 437 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

за шт. (420 шт. — 48 300 руб.). В результате первоначальная стоимость необходимого оборудования достигает 4 048 300 руб., а производственного помещения (принятая к учету) — 1 100 000 руб. В табл. 5 приведен расчет амортизации по используемым основным средствам, осуществ-

ленный с применением линейного метода [10]. Ее ежемесячное значение составляет 38 318 руб.

На втором этапе осуществляется калькулирование и распределение всех косвенных затрат, в том числе на технический осмотр, ремонт оборудования — 13 260 руб., командировочные расходы —

Таблица 10 / Table 10

Общая сумма затрат вспомогательного производства, руб. /
The total cost of ancillary production, rubles

| Факты хозяйственной жизни вспомогательного производства / Facts of the economic life of auxiliary production | Корреспондирующие счета / Corresponding accounts | | Сумма, руб. / Amount, rub. |
|---|---|-----------------|-------------------------------|
| | Дебет / Debit | Кредит / Credit | |
| Амортизационные отчисления / Depreciation deductions | 23 | 02 | 14 729 |
| Материальные затраты по обслуживанию автомобиля / Material costs for car service | 23 | 10 | 6575 |
| Страховые взносы / Insurance premiums | 23 | 69 | 22 415 |
| Оплата труда работников / Employees' salaries | 23 | 70 | 74 718 |
| Списана фактическая себестоимость работ и услуг на основное производство (Плитка 2.П.6) / The actual cost of work for the main production was written off (Tile 2.P.6) | 20.1 | 23 | 59 218,5 |
| Списана фактическая себестоимость работ на основное производство (Плитка 2.П.4) / The actual cost of work for the main production was written off (Tile 2.P.4) | 20.2 | 23 | 59 218,5 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 11 / Table 11

Распределение косвенных расходов при производстве тротуарной плитки руб. /
Distribution of indirect costs in the paving tiles production, rubles

| Объект калькулирования / Calculation object | Зарплата основных рабочих / Wages of the main workers | | Общепроизводственные затраты / General production costs | Общехозяйственные затраты / General economic expenses |
|---|---|--|---|--|
| | Сумма, руб. / Amount, rub. | Удельный вес, % / Specific gravity, % | | |
| Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6 | 153 604 | 50 | 24 415 | 141 252,5 |
| Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4 | 153 604 | 50 | 24 415 | 141 252,5 |
| Итого затрат / Total costs | 307 208 | 100 | 48 830 | 282 505 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

16 390 руб., которые на предприятии учитываются на счетах 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Рассматриваемая организация работает в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета [11].

Материальные затраты вспомогательного производства определяются существенными расходами на техническое обслуживание автомобиля Европлатформа ГАЗель «Next»; их общая сумма — 6575 руб. (табл. 6).

Амортизационные отчисления по транспортному средству Европлатформа ГАЗель «Next» представлены в табл. 7.

К трудовым затратам вспомогательного производства относится заработная плата водителей, грузчиков, слесарей. При этом ежемесячный фонд оплаты труда составляет 74 718 руб., страховые взносы — 22 415 руб. Общая сумма расходов вспомогательного производства, учитываемых на балансовом счете 23, равняется 118 437 тыс. руб.

Таблица 12 / Table 12

**Отражение в учете общепроизводственных и общехозяйственных затрат, руб. /
Reflection in the accounting of general production and general business costs, rubles**

| Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life | Корреспондирующие счета / Corresponding accounts | | Сумма, руб. / Amount, rub. |
|--|---|-----------------|-------------------------------------|
| | Дебет / Debit | Кредит / Credit | |
| Общепроизводственные затраты, руб. / General production costs, rub | | | |
| Стоимость использованных запчастей / Spare parts cost | 25 | 10 | 3740 |
| Стоимость ремонтных работ сторонних организаций / Service costs by third parties | 25 | 60 | 10 360 |
| Стоимость услуг сторонних организаций по управлению производством / The cost of third-party production management services | 25 | 60 | 1892 |
| Страховые взносы АУП / AMS insurance premiums | 25 | 69 | 7578 |
| Оплата труда АУП / Salaries of AMS | 25 | 70 | 25260 |
| Фактические затраты (Плитка 2.П.6) / Actual costs (Tile 2.P.6) | 20.1 | 25 | 24 415 |
| Фактические затраты (Плитка 2.П.4) / Actual costs (Tile 2.P.4) | 20.2 | 25 | 24 415 |
| Общехозяйственные затраты, руб. / General business expenses, rubles | | | |
| Амортизация основных средств / Depreciation of fixed assets | 26 | 02 | 7499 |
| Стоимость услуг связи / The cost of communication services | 26 | 60 | 1360 |
| Материальные затраты / Material costs | 26 | 10 | 680 |
| Стоимость услуг сторонних организаций по управлению производством / The cost of third-party production management services | 26 | 60 | 2750 |
| Страховые взносы АУП / AMS insurance premiums | 26 | 69 | 62 357 |
| Оплата труда АУП / Salaries of AMS | 26 | 70 | 207859 |
| Фактические затраты (Плитка 2.П.6) / Actual costs (Tile 2.P.6) | 20.1 | 26 | 141 252,5 |
| Фактические затраты (Плитка 2.П.4) / Actual costs (Tile 2.P.4) | 20.2 | 26 | 141 252,5 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

В общепроизводственные расходы при калькуляции были включены: заработная плата начальника цеха — 25 260 руб.; обязательные отчисления во внебюджетные фонды — 7578 руб.; затраты на электроэнергию общепроизводственного потребления — 1892 руб.; стоимость запасных частей — 3740 руб.;

затраты на ремонт помещения — 10 360 руб. Их общая сумма составила 48 830 руб.

К общехозяйственным расходам были отнесены: заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) — 207 859 тыс. руб.; обязательные отчисления во внебюджетные фонды

Таблица 13 / Table 13

**Коммерческие затраты по видам тротуарной плитки, руб. /
Commercial costs by type of paving tiles, rubles**

| Объект калькулирования / Calculation object | Заработная плата основных рабочих / Wages of the main workers | | Коммерческие затраты / Commercial costs |
|--|---|--|--|
| | Сумма, руб. / Amount, rub. | Удельный вес, % / Specific gravity, % | |
| Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6 | 153 604 | 50 | 49 197 |
| Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4 | 153 604 | 50 | 49 197 |
| Итого затрат / Total costs | 307 208 | 100 | 98 394 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 14 / Table 14

**Коммерческие затраты по фактам хозяйственной жизни, руб. /
Commercial expenses on the facts of economic life, rubles**

| Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life | Корреспондирующие счета / Corresponding accounts | | Сумма, руб. / Amount, rub. |
|---|---|-----------------|-------------------------------|
| | Дебет / Debit | Кредит / Credit | |
| Страховые взносы / Insurance premiums | 44 | 69 | 19 314 |
| Оплата труда работников отдела сбыта / Salary of employees of the sales department | 44 | 70 | 64 380 |
| Расходы по рекламе / Advertising expenses | 44 | 76 | 4 800 |
| Расходы по поддержке сайта / Site support costs | 44 | 76 | 9 900 |
| Списание коммерческих расходов / Write-off of business expenses | 90.2.1 | 44 | 49 197 |
| Списание коммерческих расходов / Write-off of business expenses | 90.2.2 | 44 | 49 197 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

АУП — 62 357 тыс. руб.; электроэнергия общехозяйственного потребления — 2750 руб.; прочие общехозяйственные расходы — 2040 руб. (на канцелярию — 680 руб., на услуги связи — 1360 руб.).

Расчет суммы амортизации офисного помещения и инвентаря аппарата управления показан в табл. 8.

Общая сумма общехозяйственных расходов составила 282 505 тыс. руб.

Фактическое значение затрат вспомогательного производства компании в конце отчетного периода переносится на расходы основного производства пропорционально заработной плате основных производственных рабочих по каждому виду продукции. В табл. 9 представлено распределение затрат по фактам хозяйственной жизни, отражен-

ным в корреспонденции счетов: Дт 20.1 — Кт 23; Дт 20.2 — Кт 23.

Все затраты вспомогательного производства отображены в табл. 10.

Косвенные расходы, сформировавшиеся по дебету счетов 25 и 26, списываются в конце отчетного периода в дебет счета 20 с кредита этих счетов. В учетной политике предприятия отражен процесс списания косвенных затрат и определена база для их распределения, в качестве которой используется заработная плата рабочих основного производства (табл. 11).

Таблица 12 иллюстрирует распределение общепроизводственных и общехозяйственных затрат в соответствии с фактами хозяйственной жизни.

Третий этап расчетов позволяет определить фактическую производственную себестоимость

Таблица 15 / Table 15

Отражение прямых затрат основного производства тротуарной плитки, руб. /
Reflection of direct costs of the main production of paving tiles, rubles

| Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life | Корреспондирующие счета / Corresponding accounts | | Сумма, руб. / Amount, rub. |
|--|---|-----------------|-------------------------------|
| | Дебет / Debit | Кредит / Credit | |
| Начисление амортизации по объекту основных средств основного производства плитки 2.П.6 / Depreciation accrued on the fixed assets of the main production of tiles 2.P.6 | 20.1 | 02 | 19 659 |
| Начисление амортизации по объекту основных средств основного производства плитки 2.П.4 / Depreciation accrued on the fixed assets of the main production of tiles 2.P.4 | 20.2 | 02 | 19 659 |
| Отпуск сырья и материалов в основное производство плитки 2.П.6 / Raw materials released to the main production of tiles 2.P.6 | 20.1 | 10 | 928 000 |
| Отпуск сырья и материалов в основное производство плитки 2.П.4 / Raw materials released to the main production of tiles 2.P.4 | 20.2 | 10 | 690 200 |
| Стоимость работ и услуг сторонних организаций для основного производства (Плитка 2.П.6) / The cost of works and services of third-party organizations for the main production (Tile 2.P.6) | 20.1 | 60 | 6 630 |
| Стоимость работ и услуг сторонних организаций для основного производства (Плитка 2.П.4) / The cost of works and services of third-party organizations for the main production (Tile 2.P.4) | 20.2 | 60 | 6 630 |
| Начисление страховых взносов по работникам основного производства (Плитка 2.П.6) / Accrued insurance premiums for employees of the main production (Tile 2.P.6) | 20.1 | 69 | 46 081,2 |
| Начисление страховых взносов по работникам основного производства (Плитка 2.П.4) / Accrued insurance premiums for employees of the main production (Tile 2.P.4) | 20.2 | 69 | 46 081,2 |
| Начисление зарплаты труда работникам основного производства (Плитка 2.П.6) / Compensation paid to employees of the main production (Tile 2.P.6) | 20.1 | 70 | 153 604 |
| Начисление зарплаты труда работникам основного производства (Плитка 2.П.4) / Compensation paid to employees of the main production (Tile 2.P.4) | 20.2 | 70 | 153 604 |
| Списание командировочных расходов (Плитка 2.П.6) / Writing off travel expenses (Tile 2.P.6) | 20.1 | 71 | 8 195 |
| Списание командировочных расходов (Плитка 2.П.4) / Writing off travel expenses (Tile 2.P.4) | 20.2 | 71 | 8 195 |
| Всего прямые затраты, в том числе: / Total direct costs, including: | | | 2 086 538 |
| Прямые затраты производства тротуарной плитки 2.П.6 / Direct costs of production of paving tiles 2.P.6 | | | 1 162 169 |
| Прямые затраты производства тротуарной плитки 2.П.4 / Direct costs of production of paving tiles 2.P.4 | | | 924 369 |

Окончание таблицы 15 / Table 15 (continued)

| Факты хозяйственной жизни / Facts of economic life | Корреспондирующие счета / Corresponding accounts | | Сумма, руб. / Amount, rub. |
|---|---|-----------------|-------------------------------|
| | Дебет / Debit | Кредит / Credit | |
| Списание фактической себестоимости работ и услуг вспомогательного производства на основное производство (Плитка 2.П.6) / The actual cost of works and services of auxiliary production was written off to the main production (Tile 2.P.6) | 20.1 | 23 | 59 218,5 |
| Списание фактической себестоимости работ и услуг вспомогательного производства на основное производство (Плитка 2.П.4) / The actual cost of works and services of auxiliary production was written off to the main production (Tile 2.P.4) | 20.2 | 23 | 59 218,5 |
| Списание фактических общепроизводственных затрат (Плитка 2.П.6) / Writing off actual overhead costs (Tile 2.P.6) | 20.1 | 25 | 24 415 |
| Списание фактических общепроизводственных затрат (Плитка 2.П.4) / Writing off actual overhead costs (Tile 2.P.4) | 20.2 | 25 | 24 415 |
| Списание фактических общехозяйственных затрат (Плитка 2.П.6) / Actual general business expenses written off (Tile 2.P.6) | 20.1 | 26 | 141 252 |
| Списание фактических общехозяйственных затрат (Плитка 2.П.4) / Writing off actual general business expenses (Tile 2.P.4) | 20.2 | 26 | 141 252 |
| Списание фактической себестоимости основного производства (Плитка 2.П.6) / The actual cost of the main production was written off (Tile 2.P.6) | 43.1 | 20 | 1 387 055 |
| Списание фактической себестоимости основного производства (Плитка 2.П.4) / The actual cost of the main production was written off (Tile 2.P.4) | 43.2 | 20 | 1 149 255 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

выпущенной продукции. При этом расходы собираются на счете 20, и к ним относятся: заработная плата сотрудников отдела сбыта — 64 380 руб.; отчисления во внебюджетные фонды — 19 314 руб.; затраты на рекламу и поддержание сайта предприятия — 14 700 руб. В соответствии с учетной политикой компании базой для распределения этих коммерческих затрат является заработная плата основных производственных рабочих (табл. 13).

Таблица 14 показывает соотношение коммерческих затрат с фактами хозяйственной жизни.

В табл. 15 представлены прямые затраты основного производства.

В табл. 16 отражены затраты за отчетный месяц по предприятию в разрезе двух типов продукции, и приведен расчет фактической производственной себестоимости.

В результате сделанных расчетов фактическая себестоимость тротуарной плитки марки 2.П.6 составила 1 436 252 тыс. руб., а тротуарной плитки марки 2.П.4 — 1 198 452 тыс. руб.

ВЫВОДЫ

По результатам проведенного исследования на примере организации по производству тротуарной плитки определен алгоритм управленческого учета затрат. В целом учетные процедуры в ком-

Таблица 16 / Table 16

**Расчет фактической производственной себестоимости тротуарной плитки, руб. /
Calculation of the actual production cost of paving tiles, rubles**

| Наименование затрат / Name of costs | Сумма затрат, руб. / Costs amount, rub. | |
|--|---|---------------------------|
| | Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6 | Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4 |
| Объем выпуска / Release volume | 5000 | 5000 |
| Отпуск материалы: / Released materials: | | |
| На изготовление продукции / For product manufacturing | 928 000 | 6 902 00 |
| На нужды вспомогательного производства / For the needs of auxiliary production | 3287,5 | 3287,5 |
| На общепроизводственные нужды / For general production needs | 1870 | 1870 |
| На общехозяйственные нужды / For general needs | 340 | 340 |
| Начислена оплата труда: / Salary paid: | | |
| Производственным рабочим / Production workers | 153 604 | 153 604 |
| Работникам вспомогательного производства / Auxiliary production workers | 37 359 | 37 359 |
| Персоналу управления производством / Production management staff | 12 630 | 12 630 |
| Административно-управленческому персоналу / Administrative and management personnel | 103 929,5 | 103 929,5 |
| Начисление страховых взносов по заработной плате: / Wage insurance premiums accrued: | | |
| Производственным рабочим / Production workers | 46 081,2 | 46 081,2 |
| Работникам вспомогательного производства / Auxiliary production workers | 11 207,7 | 11 207,7 |
| Персоналу управления производством / Production management staff | 3789 | 3789 |
| Административно-управленческому персоналу / Administrative and management personnel | 31 178,85 | 31 178,85 |
| Начислена амортизация основных средств: / Depreciation of fixed assets accrued: | | |
| Основного производства / Main production | 19 659 | 19 659 |
| Вспомогательного производства / Auxiliary production | 73 64,5 | 73 54,5 |
| Общехозяйственного назначения / General purpose | 3749,5 | 3749,5 |
| Прочие расходы основного производства / Other expenses of the main production | 14 825 | 14 825 |
| Всего прямых затрат основного производства / Total direct costs of main production | 2 086 538 | |
| В том числе по видам / Including by type | 1 162 169 | 924 369 |

Окончание таблицы 16 / Table 16 (continued)

| Наименование затрат / Name of costs | Сумма затрат, руб. / Costs amount, rub. | |
|---|---|---------------------------|
| | Плитка 2.П.6 / Tile 2.P.6 | Плитка 2.П.4 / Tile 2.P.4 |
| Всего затрат вспомогательного производства / Dtotal costs of ancillary production | 1 184 37 | |
| В том числе по видам / Including by type | 59 218,5 | 59 218,5 |
| Всего общепроизводственных расходов / Total overhead costs | 48 830 | |
| В том числе по видам / Including by type | 24 415 | 24 415 |
| Всего общехозяйственных расходов / Total general expenses | 282 505 | |
| В том числе по видам / Including by type | 141 252,5 | 141 252,5 |
| Всего фактическая производственная себестоимость / Total actual production cost | 2 511 895 | |
| В том числе по видам / Including by type | 1 387 055 | 1 149 255 |
| Коммерческие расходы / Selling expenses | 49 197 | 49 197 |
| Полная себестоимость / Full cost | 2 634 704 | |
| В том числе по видам / Including by type | 1 436 252 | 1 198 452 |

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

паний соответствуют практике, применяемой на российских производственных предприятиях, и нормативно-правовой базе, регламентирующей соответствующую методологию калькулирования.

Процесс вычисления фактической себестоимости достаточно сложный, многоступенчатый и трудоемкий. Все процедуры управленческого учета можно сгруппировать в три этапа: на первом и втором осуществляется расчет всех прямых и косвенных затрат; на третьем при помощи метода нормативного учета определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции. Косвенные затраты распределяются пропорционально заработной плате рабочих основного производства. Предприятие ведет раздельный учет производственных затрат по всем видам продукции в целях оптимизации трудоемкости данного вида работ,

Выпуск тротуарной плитки — это материалоемкое производство, уровень материальных затрат в структуре себестоимости достигает 80%. Управле-

ние издержками — первый и основной этап системы мер финансового оздоровления любой организации [12], поэтому для повышения эффективности финансового результата компании ООО «Выбор-С» можно порекомендовать изменить базу для распределения косвенных затрат, т.е. разносить их пропорционально материальным затратам, а не заработной плате основных производственных рабочих.

Сформулированная рекомендация не снижает практическую значимость проведенного исследования, поскольку используемая методология определения фактической себестоимости в рассматриваемой компании в полной мере отражает российский управленческий учет; грамотное применение его возможностей окажет значительную помощь в выработке руководящих решений в разрезе разных сфер деятельности организации [13], а также его особенности, позволяя их структурировать и детализировать на производственных предприятиях.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ольховая Г.В. Управление затратами: проблемы соотношения с управленческим учетом и учетом затрат. *Ученые записки крымского инженерно-педагогического университета*. 2018;4(62):137–143.
2. Вовчик Н.Л. Організація обліку витрат в системі управління безпечністю молочних продуктів. *Економіка і Фінанси (на українському)*. 2019;(5):20–30.
3. Каменец Н.В. Особенности учета накладных затрат в системе управленческого учета. *Перспективы науки*. 2018;4(103):151–153.
4. Алиева А.М. Развитие учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в системе управленческого учета экономических субъектов. *Аллея науки*. 2020;5(44):126–130.
5. Езерская Т.А., Матвейчик С.Н. Вопросы совершенствования учета затрат на основе внедрения системы управленческого учета. *Потребительская кооперация*. 2012;1(36):58–62.
6. Kapustina I. V., Kirillova T. V., Ilyina O. V., Razzhivin O. A., Smelov P. A. Features of economic costs of trading enterprise: Theory and practice. *International Journal of Applied Business and Economic Research*. 2017;15(11):1–10.
7. Литвинова Д.С. Особенности учета затрат промышленных производств. *Новая наука: стратегии и векторы развития*. 2016;118(3):139–141.
8. Моисеева А.Д. Классификация и учет затрат в целях управленческого учета. Теория и практика бухгалтерского учета и налогообложения. Сборник. Тамбов: Тамбовский государственный университет им. Г.Р. Державина; 2016:157–165.
9. Шабалина А.А. Методы учета затрат, особенности применения учета затрат в молочной отрасли. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018;(3):148–152.
10. Ковалева И.П., Соломаха О.А. Основные средства: актуальные тенденции оценки состояния и эффективности использования. Наука и инновации в современных условиях. Сборник статей по итогам научно-практической конференции. Новороссийск: Новороссийский филиал Финуниверситета; 2018:152–157.
11. Ковалева И.П., Анашкин В.Н. Актуальные аспекты бюджетирования в организации: российский опыт. Приоритетные направления развития экономики страны в условиях глобализации: теория и практика. Сборник материалов по итогам конференции. М.: Знание-М; 2021:170–174.
12. Ковалева И.П., Стрижак М.С., Баженова С.А. Механизм процесса разработки решений в предпринимательских структурах: условия финансовой нестабильности. Монография. Краснодар: Академия знаний; 2021. 138 с.
13. Мастеров А.И. Управленческий учет и анализ ассортиментной и ценовой политики как инструмент повышения эффективности деятельности организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;9(351):27–39.

REFERENCES

1. Olkhovaya G. V. Cost management: Problems of correlation with management accounting and cost accounting. *Scientific notes of the Crimean Engineering and Pedagogical University = Uchenye zapiski krymskogo inzhenerno-pedagogicheskogo universiteta*. 2018;4(62):137–143. (In Russ.).
2. Vovchik N. L. Organization of cost accounting in the dairy product safety management system. *Economics and Finance (Ukraine) = Ekonomika i Finansy (Ukraina)*. 2019;(5):20–30. (In Ukr.).
3. Kamenets N. V. Features of accounting for overhead costs in the management accounting system. *Perspectives of science = Perspektivy nauki*. 2018;4(103):151–153. (In Russ.).
4. Alieva A. M. Development of cost accounting and calculation of production costs in the system of management accounting of economic entities. *Alley of Science = Alleya nauki*. 2020;5(44):126–130. (In Russ.).
5. Ezerskaya T. A., Matveychik S. N. Issues of improving cost accounting based on the introduction of a management accounting system. *Consumer cooperation = Potrebitel'skaya kooperaciya*. 2012;1(36):58–62. (In Russ.).
6. Kapustina I. V., Kirillova T. V., Ilyina O. V., Razzhivin O. A., Smelov P. A. Features of economic costs of trading enterprise: Theory and practice. *International Journal of Applied Business and Economic Research*. 2017;15(11):1–10.

7. Litvinova D.S. Features of cost accounting for industrial production. *New science: Strategies and vectors of development = Novaya nauka: strategii i vektory razvitiya*. 2016;118(3):139–141. (In Russ.).
8. Moiseeva A.D. Classification and cost accounting for management accounting purposes. Theory and practice of accounting and taxation. Collection. Tambov: Tambov State University. G.R. Derzhavin; 2016:157–165. (In Russ.).
9. Shabalina A.A. Methods of cost accounting, features of the application of cost accounting in the dairy industry. *Economics and business: Theory and practice = Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. 2018;(3):148–152. (In Russ.).
10. Kovaleva I.P., Solomakha O.A. Fixed assets: Current trends in assessing the state and efficiency of use. Science and innovation in modern conditions. Collection of articles following the results of the scientific-practical conference. Novorossiysk: Novorossiysk branch of the Financial University; 2018:152–157. (In Russ.).
11. Kovaleva I.P., Anashkin V.N. Actual aspects of budgeting in the organization: Russian experience. Priority directions for the development of the country's economy in the context of globalization: theory and practice. Collection of materials on the results of the conference. Moscow: Knowledge-M; 2021:170–174. (In Russ.).
12. Kovaleva I.P., Strizhak M.S., Bazhenova S.A. Mechanism of the decision-making process in business structures: Conditions of financial instability. Monograph. Krasnodar: Academy of Knowledge; 2021. 138 p. (In Russ.).
13. Masterov A.I. Management accounting and analysis of assortment and pricing policy as a tool to improve the efficiency of the organization. *International accounting = Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 2015;9(351):27–39. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ирина Петровна Ковалева — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финуниверситета, Новороссийск, Россия

<http://orcid.org/0000-0003-4192-9476>

ipkovaleva@fa.ru

Марина Сергеевна Стрижак — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика, финансы и менеджмент», Новороссийский филиал Финуниверситета, Новороссийск, Россия

<http://orcid.org/0000-0003-4132-0476>

msstrizhak@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Irina P. Kovaleva — Cand. Sci. (Econ), Associate Professor of the Economics, Finance and Management Department, Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-4192-9476>

ipkovaleva@fa.ru

Marina S. Strizhak — Cand. Sci. (Econ), Associate Professor of the Economics, Finance and Management Department, Novorossiysk Branch of the Financial University, Novorossiysk, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-4132-0476>

msstrizhak@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 01.02.2022; после рецензирования 21.03.2022; принята к публикации 18.05.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 01.02.2022; revised on 21.03.2022 and accepted for publication on 18.05.2022.

The authors read and approved the final version of the manuscript.